

# DESIGUALDAD FISCAL Y VACIOS NORMATIVOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

## **Carolina Zandri**

Contadora -Docente –  
Investigadora ITIT  
Universidad Nacional de La Rioja

**Palabras Clave:** Impuesto  
Ganancias- Amortizaciones –  
Jurisprudencia.

**Key Words:**  
Income Tax, Depreciation,  
Jurisprudence.

## **Resumen**

El presente trabajo forma parte de una investigación de mayor magnitud que la autora se encuentra efectuando, en relación al Impuesto a las Ganancias, en el Instituto Técnico de Investigaciones Tributarias de la Universidad Nacional de La Rioja.

En este artículo se presentan los avances de investigación realizado sobre el tema de las Amortizaciones de los Bienes de uso su consideración en la Ley de Impuesto a las Ganancias 20628. Sobre el particular existen algunos vacíos legales que da lugar a las múltiples interpretaciones conceptuales, procedimentales y sobre las metodologías de cálculos de las amortizaciones que en la práctica

se presentan. Atendiendo a la diversidad de los bienes de uso según sea la actividad económica, las evoluciones tecnológicas que juegan un rol cada vez más importante

La complejidad para el contribuyente como para el organismo recaudador concluyen en muchos casos a que sea la Corte Suprema de Justicia quien resuelva estos casos y fije jurisprudencia sobre el particular .

## **Abstract**

This work is part of a greater investigation than the author has found in relation to income tax, at the Technical Institute of Tax Research at the University Nacional de La Rioja. Presented in this article are the advances, found through research, about the subject of Depreciation of Assets and the use of them in the consideration in the Income Tax Act 20628. In this regard, there are some gaps within the law resulting in multiple concepts, procedures and methodologies to calculate depreciation in practice are presented interpretations. Dealing with the diversity of assets according to economic activity, technological developments that play an increasingly important and complex role for all involved; the taxpayer and the collection agency. To conclude, it is the Supreme Court of Justice that solves many of these cases and creates case law on the subject.

### **Amortizaciones de bienes de uso – Vida útil de un bien mueble amortizable: ¿Vida útil técnica o económica?**

La amortización de bienes (muebles, inmuebles, intangibles) presenta distintas connotaciones y problemáticas que deben ser correctamente ponderadas, a la hora de determinar la base imponible del Impuesto a las Ganancias. Dentro de toda ese abanico de cuestiones la obsolescencia, por adelantos tecnológicos o pérdida de utilidad relativa, causada por el avance tecnológico: ¿es posible tenerla en cuenta cuando se estima la vida útil probable de un bien mueble amortizable?

El concepto de vida útil no se encuentra definido en el texto legal, ni en el decreto reglamentario; pero, podríamos distinguir dos interpretaciones: una que tiene en cuenta la vida útil en función del "lapso de uso físico probable" (duración física) o técnicamente posible del bien; y, otra que considera la vida útil en función del tiempo que es económicamente ventajosa su utilización.<sup>2</sup>

El Art. 82 de la ley N° 20628 de Impuesto a las ganancias, en adelante LIG, fija como principio general de las depreciaciones las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso.

Aproximaremos una definición de cada concepto:

a) Por desgaste: es aquel que se produce por la utilización normal de las cosas.

b) Por agotamiento: es la extinción de los bienes por la explotación a la que son sometidos (Ej: minas, canteras, etc.).

c) Por desuso: es el resultado de la obsolescencia; es decir, la pérdida de la utilidad relativa de los bienes que antes la tenían causada por el avance tecnológico.

Los usos y costumbres en general, en el pasado, tanto de parte del fisco como de los contribuyentes, fue estimar los años de vida en función de la duración física de los bienes.

En etapas recientes, en cambio, el criterio de los contribuyentes fue que el agotamiento y desuso no se refiere sólo a su duración física sino contemplar, también, la pérdida de utilidad del producto que justifica la inversión; o bien, su desuso por razones tecnológicas o por la imposibilidad de utilización.

En un contexto de veloz cambio tecnológico, como el que en la actualidad se desarrolla en el mundo, el desconocimiento como elemento central para la determinación de los plazos de amortización de algunos bienes (especialmente afectados por esa evolución), pueden producir alteraciones de significación.

---

<sup>2</sup> Conflictos con el modo de calcular las amortizaciones de bienes de uso. Autor Garcia Fernando D. Octubre /2006 Publicacion Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) Boletín XXVII

Teniendo en cuenta que el art. 84 de la LIG no establece para los bienes muebles amortizables el término de vida útil ( como si lo hace - el art. 83 - en los inmuebles que fija 50 años siendo en consecuencia el porcentaje de amortización del 2 % anual) es, en el caso de de los bienes muebles amortizables, el contribuyente quien tiene la facultad y responsabilidad de estimar la probable vida útil del bien y la DGI podrá admitir un procedimiento distinto ( unidades producidas, horas trabajadas, etc.)

La razonabilidad y la prudencia en la estimación de los años de vida útil resultan de importancia, porque en función de ello se pagara más o menos impuesto, según los casos. Cuantos menos años de vida útil se le asignen al bien, las amortizaciones a deducir serán mayores y, por ende, se pagara menos impuesto y viceversa.

Los contribuyentes en general, entonces, comenzaron a considerar menos años de vida útil probable; y, el fisco comenzó a impugnar, por no compartir el criterio de los contribuyentes, especialmente en bienes que ex -ante se podían estimar en función del grado de obsolescencia por los avances tecnológicos.

Este cálculo es producto del cociente que establece la ley, previsto en el art 84: costo del bien dividido por los años de vida útil probable del mismo.

El vacío legal que encontramos es, precisamente, la falta de precisión en cuanto al número de años para amortizar los bienes muebles que, por los avances tecnológicos, han caído en desuso; es decir, teniendo en cuenta el factor obsolescencia.

El art 66 de la LIG contempla el tratamiento, para los bienes en desuso específicamente, y deriva en cuanto al cálculo al art 84.

Entendemos la obsolescencia como la caída por desuso de maquinas, equipos y tecnologías motivadas no por un mal funcionamiento, sino por un "insuficiente desempeño de sus funciones", en comparación con las nuevas maquinas, equipos y tecnologías introducidas en el mercado.

Por ejemplo: ¿una computadora se amortizara impositivamente en 10, 15 o 20 años?

Contablemente esta previsto tener en cuenta el factor obsolescencia. Impositivamente está contemplada su deducción; pero, el conflicto aparece cuando se estiman los años de vida útil considerando el factor obsolescencia.

Y comenzaron los conflictos con el modo de calcular las amortizaciones, por cuanto dentro de los que es vida útil, los contribuyentes tienen en cuenta el efecto o pérdidas como consecuencia de los avances tecnológicos; entonces, fija para los bienes menos años de vida útil.

Había también poca doctrina y jurisprudencia que tratara el tema obsolescencia, especialmente en bienes relacionados con las comunicaciones, con la informática, cuyos avances tecnológicos, en este siglo, han sido muy vertiginosos. Así, encontramos, pñor ejemplo:

Telintar SA, “Oleoducto Transandino Argentina SA” (3), “Oleoductos del Valle SA” (4) entre otros y en sentido similar.

“Telintar SA” (1): este conflicto por la vida útil de los cables de fibra óptica terminó en la CSJN y, luego, por una Instrucción general de AFIP (2) allanándose al criterio de la Corte:

Veamos como resolvió la Corte:

“Los ministros de la Corte Suprema de Justicia ponen de relieve que ni la ley del impuesto a las ganancias, ni su reglamentación fijan la vida útil para cada tipo de bien y tampoco establecen pautas para su cálculo; por ello ante la ausencia de toda precisión normativa y al no exigirse más que una estimación “probable”, debe entenderse que la determinación de la vida útil de los bienes está dada por la estimación razonable y ponderada que efectúe el contribuyente... Y que no corresponde excluir la consideración de la obsolescencia como uno de los factores a tener en cuenta para establecer la vida útil probable de los bienes”.

Conclusión: este fallo es útil para el caso de los cables de fibras ópticas y, como pauta general, a tener en cuenta - el factor obsolescencia - en la vida económica del bien y no sólo su durabilidad, pero: ¿qué ocurriría si nuevamente el fisco, en otros bienes, no acepta los años de vida útil que estima probable el contribuyente, en el caso de bienes que por el avance tecnológico, a diario, vemos que van quedando obsoletos?

El allanamiento de la AFIP al fallo de la Corte, con la Instrucción General 07/2012 del 19/07/2012 (SDG ASJ), es claro en cuanto a aceptar la vida probable del bien de uso que estima el contribuyente y a tener en cuenta el factor obsolescencia al determinar los años de vida útil, pero: ¿para casos similares?.

La AFIP tiene facultades de fiscalización y puede considerar, aún, que el contribuyente ha amortizado en plazos menores; y, más aun, ha tenido en cuenta el factor tecnológico por ejemplo y considera que no ha sido razonable y prudente; o considera otros criterios de orden técnico que así lo justifiquen y, entonces, vuelve el conflicto nuevamente - en lo administrativo y judicial - por no estar legislado.

### **Fallo TELINTAR SA <sup>3</sup> - BREVE SINTESIS**

**AFIP:** impugna las DD.JJ. del impuesto a las ganancias, presentadas por el contribuyente, por considerar que la vida útil de 15 años que estimó, para calcular las amortizaciones de los cables submarinos de las fibras ópticas, no era correcto (estimando el fisco en 20 años).

**Tribunal Fiscal:** El contribuyente apela la Determinación de Oficio al Tribunal Fiscal quien, en fallo dividido, confirmó la Determinación de Oficio en cuanto a capital y revocó la resolución en cuanto determina intereses y multas.

El voto mayoritario expresó que la mayoría de la prueba de autos tenía relación con la obsolescencia, como elemento prioritario para estimar la duración de la fibra óptica, y que es necesario rescatar cuál

---

<sup>3</sup> Fallo "Telintar SA"

sería el desgaste puro –envejecimiento que sufren los bienes por su utilización normal en actividad a la que están destinados, de acuerdo al art. 82 de La LIG- y concluyo que: sin tener en cuenta el factor obsolescencia la duración de los cables submarinos, de fibra óptica, es entre 20 y 30 años.

En cambio el voto minoritario expresó que es importante considerar los diferentes factores de obsolescencia del bien mencionando, y que es un dato importante a considerar para establecer la capacidad esperada de servicio del bien, atento a su obsolescencia por los cambios tecnológicos o por los distintos empleos a los que el mismo es afectado, además de los exclusivamente físicos, concluyendo que el plazo razonable era de 15 años.

Ambas partes apelaron ante la Cámara Nacional de Apelaciones

### **Cámara Federal de Apelaciones**

La Cámara tomó el voto minoritario del Tribunal Fiscal y los informes del INTI, del Instituto Tecnológico del Consejo de Cs. Es. de Ciudad Autónoma de Bs. As. y otros, confirmando que la vida útil es inferior a 20 años; y concluye que el acto determinativo carece de suficientes elementos para modificar la amortización utilizada por la actora. Valora el factor obsolescencia para analizar el desuso de los bienes en cuestión.

La causa va a la Corte Suprema de Justicia de la Nación

### **Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Los ministros de la Corte Suprema de Justicia ponen de relieve que ni la ley del impuesto a las ganancias, ni su reglamentación, fijan la vida útil para cada tipo de bien y tampoco establecen pautas para su cálculo; por ello ante la ausencia de toda precisión normativa y al no exigirse más que una estimación “probable”, debe entenderse que la determinación de la vida útil de los bienes está dada por la estimación razonable y ponderada que efectúe el contribuyente. Y

que no corresponde excluir la consideración de la obsolescencia como uno de los factores a tener en cuenta para establecer la vida útil probable de los bienes.

Constan en el expediente diversos informes de empresas privadas que fabrican la mismas, nacionales y extranjeras, informes técnicos de instituciones oficiales como Secretaria de Comunicaciones, Instituto Nacional de Tecnología Industrial, Universidades Nacionales (Facultades de ingeniería) que analizaron técnicamente la composición y estimación de vida útil de los cables para fibras ópticas, Consejo Profesional de Cs. Ec. de Ciudad Autónoma de Bs. As. etc., pruebas periciales con diferencias de criterios entre los peritos o que ponían de manifiesto la opinable de la materia y de las cuestiones aportadas por ambas partes, para que los jueces pudieran dilucidar.

## **ARTICULOS ANALIZADOS DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y DECRETO REGLAMENTARIO**

**El Art. 82 de la ley N° 20628<sup>4</sup>** de Impuesto a las ganancias en adelante LIG – permite las deducciones de las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de la ley, estableciendo que también se podrán deducir:

f) Las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 88.

**El Art. 66 LIG** - Cuando alguno de los bienes amortizables, salvo los inmuebles, quedara fuera de uso (desuso), el contribuyente podrá optar entre seguir amortizándolos anualmente hasta la total extinción del valor original o, imputar la diferencia que resulte entre el importe

---

<sup>4</sup> Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20628, RA.



aún no amortizado y el precio de venta, en el balance impositivo del año en que ésta se realice.

En lo pertinente, serán de aplicación las normas sobre ajuste de la amortización y del valor de los bienes contenidos en los artículos 58 y 84.

**El Art. 84 LIG** - En concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes - excepto inmuebles - empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas:

1. Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos. La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen.

**Art. 95 del DR**<sup>5</sup>- A los fines de lo dispuesto por el artículo 66 de la ley, en el caso de que alguno de los bienes muebles amortizables quedara fuera de uso, el contribuyente podrá optar por:

a) seguir amortizando anualmente el bien respectivo, hasta la total extinción de su valor original o hasta el momento de su enajenación;

b) no practicar amortización alguna desde el ejercicio de su retiro. En este caso, en oportunidad de producirse la venta del bien, se imputará al ejercicio en que ésta se produzca, la diferencia que resulte entre el valor residual a la fecha del retiro y el precio de venta.

En ambos casos serán de aplicación en lo pertinente, las normas de actualización contenidas en los artículos 58 y 84 de la ley.

<sup>5</sup> Decreto Reglamentario Impuesto a las Ganancias N° 1344/98

## Referencias:

- 1) "Telintar SA"
- 2) I.G. AFIP 7/12012(SDG ASJ)
- 3) "Oleoducto Transandino Argentina SA"
- 4) "Oleoductos del Valle SA"
- 5) Conflictos con el modo de calcular las amortizaciones de bienes de uso. Autor Garcia Fernando D. Octubre /2006 Publicación Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) Boletín XXVII
- 6) Instrucción General N° 7/2012 (SDG ASJ)

### ***Cita de este artículo:***

ZANDRI, C. (2013) "Desigualdad fiscal y vacíos Normativos en el impuesto a las ganancias". *Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Octubre de 2013, Año 3, Vol. 2.* pp.11-20. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

